

*Tento článek se zabývá controllingem a jeho významem pro management organizace. Popisuje vztah controllingu a účetnictví v organizaci (instituci). Definuje kroky transformace účetnictví na manažerské účetnictví tak, aby co nejlépe vyhovovalo systému controllingu a controlling je mohl co nejvíce využívat. V závěru článku je věnována pozornost účetnictví nákladů a výkonů, především jeho soustředění se na budoucnost.*

Controlling je živá záležitost, která u nás není nová, neboť navazuje na nejlepší zkušenosti z podnikové praxe z let předválečných, především však z oněch několika let našeho normálního vývoje po druhé světové válce. Tehdy se totiž rozvíjela naše podniková teorie i praxe velice rychlým tempem. Obě přinesly velmi cenné a dodnes platné poznatky. Je to právě controlling, který se na ně jakožto progresivní metoda řízení, zaváděná po celém světě, napojuje. [1]

Trend rozšíření pojetí controllingu je pro české podniky a organizace velmi významný. Zatímco v západních zemích se úroveň managementu (řízení) organizace stále zlepšovala, v českých zemích tomu, po onom krátkém normální vývoji po druhé světové válce, tedy od konce 40. let dvacátého století, bylo čtyřicet let naopak. Takže jestliže v devadesátých letech byl controlling zaměřen na doplnění (zlepšení, popř. nalezení efektivní cesty hospodaření) řízení organizace, aplikace stejných nebo obdobných nástrojů, ať již jsou označovány jako controllingové nebo jsou označovány jinak, je u českých podniků problematická.

U většiny českých podniků existoval a ještě bohužel existuje podstatný rozdíl mezi jejich úrovní řízení a standardní úrovní řízení špičkových zahraničních organizací. Právě rozdílná úroveň managementu je důvodem, proč pro české podniky a organizace by mělo mít co nejširší pojetí controllingu takový význam.

**Controllingové řízení** musí vycházet ze současného stavu managementu vyspělých organizací, který je u řady českých organizací charakterizován nižší komplexností i účinností standardních, běžně používaných nástrojů řízení. Musí totiž zahrnout nejen doplnění o do-datečné nástroje a doladění již efektivně fungujícího systému managementu organizace, ale musí také ještě překlenout propast, která je mezi úrovní řízení těchto špičkových světových organizací a úrovní řízení běžné české organizace.

Pojem controlling není jednoznačně vymezen, není jednotně chápán a jeho praktické aplikace jsou často velmi odlišné. To je postřehnutelné zejména podle důrazu, který je v konkrétních případech kladen na jednotlivé rysy, které jsou s controllingem spojovány. Pojem controlling není nijak závazně taxativně nebo dokonce normativně definován. Existuje různost v pojetí controllingu a realita tuto různost jednoznačně potvrzuje. [2]

## 1. Vztah controllingu a účetnictví

Controlling jako logická vývojová etapa v řízení pokročilých firem je vysoká forma hodnotového řízení podniku pevně spjatá s hmotným řízením. Pro controlling je typická systémovost, tj. ucelenost a konsistence systému řízení podniku, který v sobě integruje dílčí optimalizační hodnotové úvahy v propojený celek. [3]

Controlling akcentuje požadavek na takové řízení, které dokáže udržet podnikové procesy v předem stanovených mezích; ty jsou stanoveny tak, aby zajistily splnění předem přijatých cílů; „to control“, tedy velice důsledné řízení. V controllingu, jako v přístupu k řízení podniku, jde o zásadní zdůraznění významu propojení řady různorodých hledisek, které je nutné při řízení podniku respektovat. Controlling je tedy i o tom, jak zajistit vzájemná propojení, vazby uvnitř podniku. To byl i jeden z důvodů vzniku controllingu. Ve vývojově pokročilém podniku již není problém fungování jednotlivých částí controllingu, ale bariérou je hladké fungování vzájemných propojení. Právě hladké fungování vzájemných propojení je rozhodující pro efektivní uplatnění controllingu.

Controllingový přístup přináší důraz na zajištění pěti hlavní propojení (integračních vazeb):

- 1. Důsledné propojení informačních, řídicích (rozhodovacích) a prováděcích činností** – Při zjištění odchylky od žádoucího stavu je třeba okamžitě přijmout rozhodnutí a to provést.
- 2. Propojení mezi technickou a finanční stránkou každé činnosti, tedy mezi korunovými a technickými (hmotnými, provozními) ukazateli** – Každá činnost má své náklady, některé činnosti mají též měřitelné výkony, všechny činnosti však musí být účelově zaměřeny k plnění hlavních podnikových cílů.
- 3. Propojení plánu (rozpočtu) a skutečnosti** – Pro sestavení plánu musí být k dispozici věrohodné informace o minulé skutečnosti, skutečnost se velmi důsledně a s okamžitým důsledkem vyhodnocuje oproti plánu.
- 4. Fungující vzájemné propojení jednotlivých oblastí činností.**
- 5. Propojení mezi řízením útvarovým a výkonovým.**

Již z tohoto výčtu je zřejmá významnost role účetnictví, protože po stránce hodnotové je to právě účetnictví (bilanční systém), které sleduje všechny finanční (korunové) transakce a pracuje nejen se skutečností, ale zejména ve vnitropodnikovém účetnictví s hodnotami plánovými (rozpočtovými).

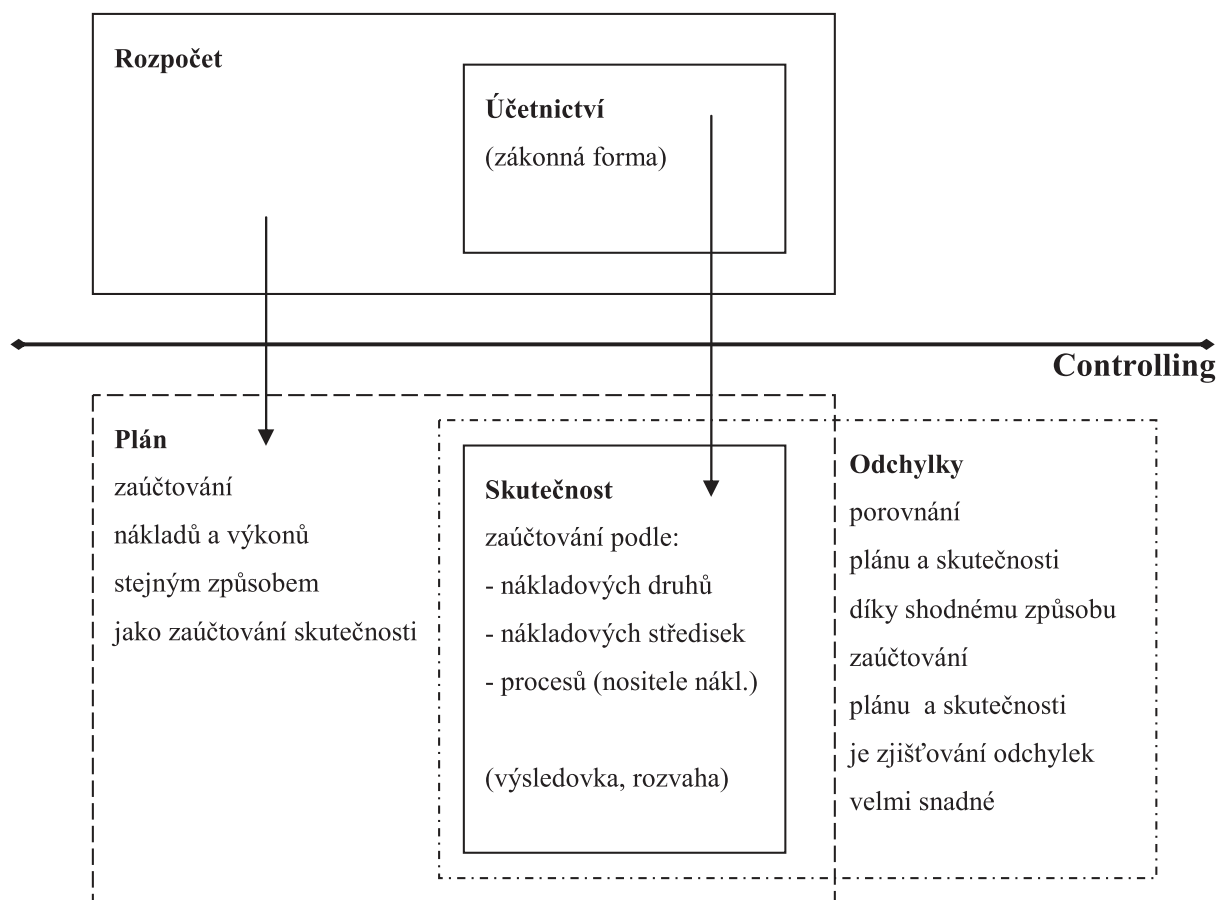
Controlling je širší než finanční a manažerské účetnictví, jedná se o přístup k řízení a není to tedy jen informační činnost, ale integruje k informačním činnostem také rozhodovací a prováděcí činnosti. Je zde významná také stránka plánovací (rozpočtování), která není náplní účetnictví, byť ji účetnictví v určitém rozsahu využívá, a také podporuje. Controlling také spojuje **záležitosti hodnotové** se **záležitostmi hmotnými** (provozními, technickými, věcnými), ty účetnictví explicitně nesleduje.

Po stránce metodologické se controlling snaží využít a integrovat do řešení také optimalizační a další metody a postupy, které jsou k dispozici, a které se týkají řízení organizace. Controlling směřuje k optimalizaci managementu (řízení) organizace, přičemž každá i dílčí optimalizace musí končit **hodnotovým vyhodnocením**, jen to je totiž srovnatelné a agregovatelné.[3]

Než se začneme zabývat vlivy, které na controlling působí je nutné si ujasnit jak se controlling dívá na náklady a výkony. Pochopíme pak jak s těmito kategoriemi pracuje v čase a využívá informace získané z dat, které mu náklady a výkony poskytují, pro včasné a správné rozhodování managementu organizace.

**Controlling** se dívá na náklady a výnosy ze tří pohledů:

- ❑ plánování,
- ❑ skutečnost,
- ❑ vyhodnocování (porovnávání plánu a skutečnosti a určování odchylek).



Zdroj: vlastní

**Obr. 1:** Využití nákladů a výkonů v systému controllingu

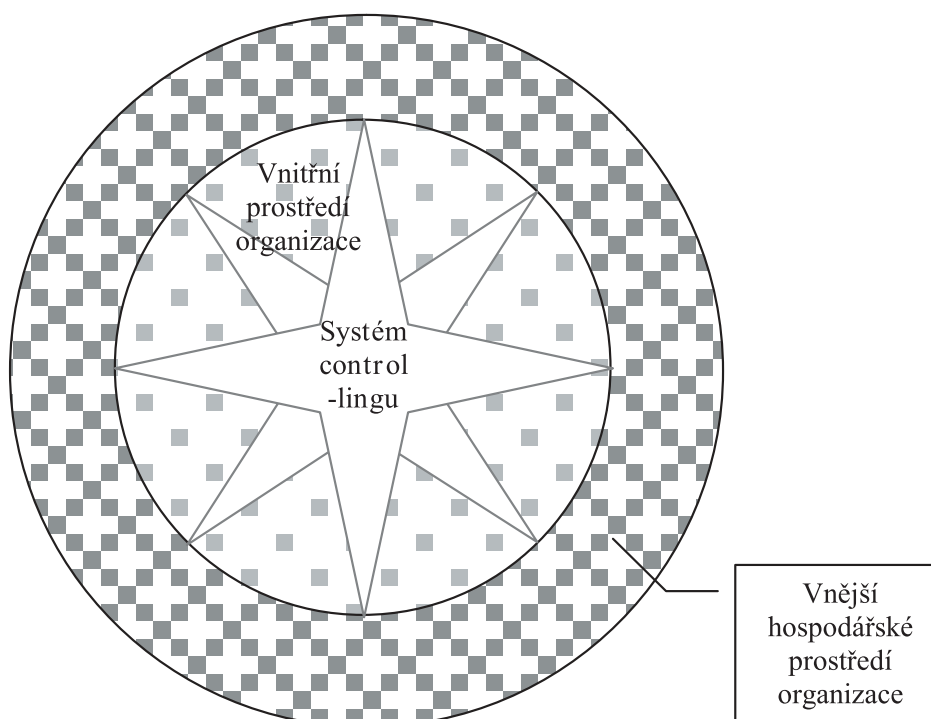
## 2. Definování profilu požadavků systému controllingu

Profil požadavků controllingu vychází z teze, že systémy controllingu musí být sestaveny podle specifik podniku. Profil požadavků je odpovědí na otázku: „Co vůbec má controlling poskytovat?“

Zaměřením na dobře formulované stanovení cíle se zabrání vytvoření systému controllingu, který nebude v souladu s informačními potřebami vedení podniku (hospodářské jednotky). Neexistuje systém controllingu, který by byl stejným způsobem optimální pro všechny podniky (typy organizací). Mnohem častěji musí být systém controllingu střížen organizací „na míru“. Musí být přizpůsoben těm faktorům, které jsou specifické pro danou hospodářskou jednotku. [4]

Existují různé faktory vlivu na controlling. Chápeme je jako vnitroorganizační a vnější vlivy na koncepci controllingu. Externí faktory se týkají okolního prostředí, zde lze rozlišovat mezi obecným prostředím, determinovaným kulturními a společenskými faktory, a prostředím spojeným s úkoly organizace. To zahrnuje segmenty trhů produktů vytvářených organizací, zdrojů (trhy dodavatelů, pracovní síly a kapitálu) a využitelných technologií.

Zájem organizace o své okolí závisí na stupni okolní turbulence. Organizace v relativně stabilním prostředí bude externím faktorům věnovat menší pozornost než organizace v prostředí turbulentním, která se musí stále přizpůsobovat. [4]



Zdroj: vlastní

**Obr. 2:** Vnější a vnitřní faktory ovlivňující koncepci controllingu

### 3. Kroky transformace účetnictví na účetnictví pro controlling

Vycházíme ze situace, že jakmile je definován profil požadavků systému controllingu, je zpravidla věnována pozornost primárnímu nástroji controllingu – účetnictví. Ve využití výsledků poskytovaných účetnictvím se naráží na některé klasické problémy:

- ❑ účetnictví je příliš zaměřeno na pouhé zaúčtování,
- ❑ neposkytuje žádné využitelné informace,
- ❑ slouží spíše následnému ospravedlnění než jako podpora pro rozhodování,
- ❑ formální přesnost je nadřazena účelnosti dat,
- ❑ plánování a vyhodnocování nákladů stojí v těžišti zájmu a plánování a vyhodnocování výnosů je věnována malá pozornost.

Vyřešit tyto problémy se nám podaří, pokud bude stávající účetnictví restrukturalizováno na účetnictví zaměřené k podpoře řízení podniku či organizace, tedy na účetnictví pro controlling (manažerské účetnictví). To ve srovnání s klasickým účetnictvím zahrnuje také účty plánu a kontroly. V popředí je podpora rozhodování, ne dokumentování minulosti. Protože účetnictví primárně slouží controllerovi jako zdroj pro poskytování informací vedení podniku či organizace (pro rozhodovací proces), je potřebné v prvním kroku stanovit příslušné cíle. [4]

Nyní k důležité otázce vhodného systému účetnictví nákladů a výkonů (plánování a vyhodnocování nákladů a výkonů). Jako dobrá podpora controllera se často nabízí účtování o plánovaných nákladech, které je schopné rozlišit fixní a variabilní náklady. K účinnému

plánování nepřímých nákladů a jejich kontrole je dále zapotřebí do kalkulace plánu integrovat informace o procesních nákladech. Ve vztahu k organizačním strukturám má význam zvláště členění nákladových středisek a druhů nákladů. V případě nákladových středisek je nutné dbát na to, aby tato střediska byla strukturována podle jasně vymezených oblastí odpovědnosti.

#### **Kroky postupu:**

1. Stanovení cílů pro podporu rozhodování v účetnictví.
2. Výběr vhodné kalkulace nákladů a výkonů.
3. Stanovení vhodných struktur nákladových středisek a druhů nákladů.
4. Určení způsobu dokumentace postupu kalkulace nákladů výkonů.
5. Vytvoření resp. výběr a přizpůsobení software pro účetnictví nákladů a výkonů.
6. Výběr vhodné kombinace metod kalkulace investic.
7. Stanovení organizace a metod kalkulace hospodárnosti.
8. Stavení organizace a metod finanční kalkulace.
9. Definování a sestavení informačních vstupů.
10. Určení toku informací mezi interním a externím účetnictvím.
11. Určení toku informací mezi účetnictvím a systémem plánování a kontroly.
12. Školení zaměstnanců.

Na základě rozhodnutí pro systém účetnictví nákladů a výkonů je nutné určit detailní kroky uvedeného postupu. Vzhledem k rostoucí nabídce software bude rozhodování o nákupu vhodného software pro systém účetnictví nákladů a výkonů spojeno s velkými obtížemi. Doporučuje se dodržet přísně strukturovaný postup. Další komponentou účetnictví orientovaného na budoucnost je kalkulace investic. Jde o hledání efektivního či hospodárného řešení investičního procesu. Z velké nabídky metod se musí vybrat ty nejvhodnější.

V této souvislosti je důležité jednotné použití metod, aby bylo možné porovnáváním posuzovat investiční alternativy. Následuje důsledná realizace kalkulace hospodárnosti, i když ne vždy se praktikuje. Mezi další komponenty účetnictví patří **finanční účetnictví**. Jeho cílovou veličinou není hospodárnost, ale likvidita. V praxi je proto často organizačně odděleno od controllingu.

Dosavadní kroky byly věnovány výběru a standardizaci metod. Nyní musí být stanoven vstup informací, které metoda potřebuje pro svůj vlastní chod. Následující kroky určení toku informací patří mezi prvotní úkoly controllera. Zde má koordinační funkce mimořádnou váhu. Současně mají tyto úkoly kritický význam pro **manažerské účetnictví**. Manažerské účetnictví je důležitým nástrojem controllera. [4]

## **4. Účetnictví nákladů a výkonů**

Řízení organizace lze rozdělit do několika fází (viz obr. 1), **plánování**, **realizace** (skutečnost) a **kontrola** (odchylky). V každé fázi se přijímají četná rozhodnutí a uspořádání. Úkolem účetnictví nákladů a výkonů zaměřené na řízení je shromažďování, analýza a zpracování informací pro podporu řídicích pracovníků. Účetnictví zaměřené na řízení musí být zejména schopno kontrolovat výsledek dosažený realizací rozhodnutí. K přijatým rozhodnutím musí být odvozeny cílové hodnoty. Srovnáním plánu se skutečností a analýzou odchylek je určena nutnost a možnost nápravných zásahů.

Pro splnění těchto úkolů jsou na systém účetnictví nákladů a výkonů kladeny zvláštní požadavky. Na prvním místě je **orientace účetnictví nákladů a výkonů na budoucnost = účetnictví pro controlling**. Informace o minulosti se pro řízení organizace příliš nehodí, protože umožňují jen reakci, a nikoli akci. Systémy účtování skutečných nákladů jsou zaměřeny výhradně na zachycení efektivně vynaložených nákladů a jejich zúčtování na vrub příslušným nositelům nákladů. Jsou orientovány čistě na minulost, absence cílových hodnot neumožňuje efektivní řízení organizace, protože není k dispozici žádné měřítko k posouzení skutečného vývoje.

Podpora vedení vyžaduje, aby účetnictví nákladů a výkonů byla schopna poskytovat informace pro aktuální rozhodování. Pro rozhodování jsou relevantní jen ty veličiny, které lze rozhodnutím změnit. Systém účetnictví nákladů a výkonů orientovaný na řízení proto musí umět rozlišit fixní a variabilní náklady. Systémy celkových nákladů jsou jako zdroj informací pro rozhodování nevhodné. Vedle aktuálnosti a spolehlivosti je dalším důležitým požadavkem pružnost systému účetnictví nákladů a výkonů. Navíc musí být při formování systému přihlédnuto k hospodárnosti. Diferencování a detail musí mít své hranice, za kterými náklady na přesnější informaci již nejsou vyváženy hodnotami potřeb na straně uživatele. [4]

## Závěr

Management instituce by se měl soustředit na to, zda odpovědní řídicí pracovníci skutečně mají relevantní informace, které potřebují k efektivnímu rozhodování, zda je mají kde získat a zda jsou zpracovávány v takové formě, aby je mohli pohotově využít. A právě k tomu všemu je controlling jako stvořený, ale pouze a jedině v tom případě, jestliže je vytvořen pro specifika dané organizace (instituce), tzv. na míru. Pro úspěšnost své práce by měli nalézt odpovědi na otázky, jak lze současné systémy účetnictví a plánování posuzovat z pohledu controllingu, a jaké kroky je nutné podniknout, aby byl vytvořen jednoduchý a praktický systém controllingu.

## Poznámky:

- [1] VYSUŠIL, J. *Controlling do kapsy*. Praha: Profess Consulting s.r.o., 2000.
- [2] ZRALÝ, M. *Controlling a jeho role v řízení firmy*. <http://e-profess.cz/index.asp?ARTid=14>.
- [3] VYSUŠIL, J., ZRALÝ, M. *Účetnictví a controlling*. <http://www.profess.cz>.
- [4] HORVÁTH, P. a kol. *Nová koncepce controllingu*. Praha: Proffes Consulting s.r.o., 2004.